



V.511.687.2020.EG

Naczelnny Sąd Administracyjny
Izba Finansowa
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

za pośrednictwem:

Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego w Rzeszowie
Wydział I
via ePUAP

Skarżący:
Rzecznik Praw Obywatelskich
REGON: 012093073
adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

Organ – strona przeciwna:
Dyrektor Izby Administracji
Skarbowej w Rzeszowie
ul. Geodetów 1
35-959 Rzeszów

Uczestnik:

WPZ: 1817 zł (słownie: tysiąc osiemset siedemnaście złotych)

sygn. akt I SA/Wa 466/20

Skarga kasacyjna Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm. – dalej: „ppsa”), art. 3 § 2 pkt 1 ppsa, art. 173 § 1 i § 2 ppsa, art. 177 § 1 i § 2 ppsa w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627) zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”)

w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 466/20) oddalający skargę Pani (dalej: „Skarżąca”) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: „DIAS”) w Rzeszowie z dnia :

) utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego (dalej: „NUS”) w Rzeszowie z dnia :
ustalającą Skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w wysokości zł.

W ww. sprawie z wnioskiem o sporządzenie uzasadnienia orzeczenia WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 466/20) wystąpił organ podatkowy. Ww. wyrok wraz z uzasadnieniem został doręczony DIAS w Rzeszowie w dniu 10 grudnia 2020 r.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżonemu wyrokowi zarzuca naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego, o którym mowa w art. 174 pkt 1 ppsa, tj.

- a) art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93 poz. 768, z późn. zm. – dalej: „*upsid*”) polegające na dokonaniu przez WSA w Rzeszowie, w ślad za organami podatkowymi, błędnej wykładni tego przepisu poprzez uznanie, że pod pojęciem „*powołania się przez podatnika*”, o którym mowa w art. 6 ust. 4 *in fine* *upsid*, mieści się dobrowolne złożenie przez podatnika zeznania organowi podatkowemu, nawet po upływie terminu przedawnienia, co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 ppsa) w wyniku uznania, że w sprawie Skarżącej nastąpiło na nowo ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego, podczas gdy 6 ust. 4 *in fine* *upsid* nie może być interpretowany w sposób rozszerzający, a termin „*powołanie się przez podatnika*” należy rozumieć jako świadome działanie podatnika podejmowane przed organem podatkowym w celu osiągnięcia określonego skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym lub kontrolnym, kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających;
- b) art. 68 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”) w zw. z art. 6 ust. 4 *upsid* oraz art. 17a ust. 1 *upsid* poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że obowiązek złożenia zeznania podatkowego SD-3 istnieje także w sytuacji określenia na nowo momentu powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 *upsid*, a także na wadliwym uznaniu, że doszło do odzycia kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe na

skutek „powołania się przez podatnika” na fakt dziedziczenia, co ostatecznie doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 ppsa), w wyniku przyjęcia, że w sprawie Skarżącej doręczenie decyzji organów podatkowych nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia do ich wydania.

II. przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, o którym mowa w art. 174 pkt 2 ppsa, tj.

- a) art. 145 § 1 pkt 1 lit a ppsa, art. 145 § 3 ppsa w zw. z art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez brak uchylenia decyzji organów podatkowych wydanych w sprawie Skarżącej oraz brak umorzenia postępowania administracyjnego, w sytuacji gdy doręczenie decyzji DIAS w Rzeszowie oraz poprzedzającej ją decyzji NUS w Rzeszowie ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po zmarłym mężu Skarżącej nastąpiło już po upływie terminu przedawnienia do ich wydania.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 188 ppsa, wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku WSA w Rzeszowie, rozpoznanie skargi i uchylenie w całości wydanych w sprawie Skarżącej decyzji organów podatkowych i umorzenie postępowania, w przypadku uznania przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”), że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona.

Na wypadek nieuwzględnienia ww. wniosku, stosownie do treści art. 185 § 1 ppsa, wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Rzeszowie.

Ponadto, na podstawie art. 176 § 2 ppsa wnoszę o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

UZASADNIENIE

1. Stan faktyczny

W dniu stycznia 2020 r. Skarżąca złożyła w Urzędzie Skarbowym w Rzeszowie zeznanie o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3. W zeznaniu wskazała na nabycie w wyniku dziedziczenia po zmarłym w 2009 r mężu udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego

o pow. m2, położonym w oraz przypadającą na spadkobierczynię wartość nabytego udziału . Do zeznania SD-3 Skarżąca dołączyła postanowienie Sądu Rejonowego z dnia 2010 r. (o stwierdzeniu nabycia spadku po (prawomocne z dniem 2010 r.) oraz pisma Rzeszowskiej Spółdzielni Mieszkaniowej z dnia 21 września 1995 r. i z dnia 6 października 1995 r.

Decyzją z dnia stycznia 2020 r.

NUS w Rzeszowie ustalił Skarżącej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn z tytułu powyższego nabycia w kwocie zł. Do wyliczenia podatku przyjęto wartość udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego w wysokości zł po odliczeniu podatku dla nabywcy zaliczonego do I grupy podatkowej tj. 9.637 zł, zgodnie z art. 9 ust. 1 upsid. Organ stwierdził, że w przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy powstał w dniu maja 2010 r., tj. z chwilą uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego w Rzeszowie, stwierdzającego nabycie spadku po Niemniej jednak z uwagi na to, że Skarżąca nie zgłosiła nabycia spadku w przewidzianym prawem terminie, obowiązek podatkowy powstał ponownie z chwilą powołania się na fakt nabycia, tj. w dniu złożenia zeznania SD-3, co nastąpiło w dniu 21 stycznia 2020 r.

W odwołaniu Skarżąca wskazała, że nie zgłosiła wcześniej organowi podatkowemu nabycia spadku po zmarłym mężu, ponieważ była przekonana, że jako osoba najbliższa podlega zwolnieniu podatkowemu. Ponadto, z uwagi na upływ terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej, Skarżąca wniosła o uchylenie decyzji organu pierwszej instancji w całości oraz o umorzenie postępowania w sprawie.

Następnie sprawa trafiła do DIAS w Rzeszowie, który decyzją z dnia 22 czerwca 2020 r. () utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. Zdaniem organu odwoławczego, obowiązek podatkowy w przedmiotowej sprawie powstał – zgodnie z art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid – tj. z chwilą powołania się przez Skarżącą na fakt nabycia spadku w wyniku złożenia zeznania SD-3. DIAS w Rzeszowie wyjaśnił, że skoro przepisy upsid nie precyzują, co należy rozumieć pod pojęciem „powołania się przez podatnika”, to w rozumieniu art. 6 ust. 4 upsid, oznacza ono każde wskazanie nabycia masy spadkowej organowi podatkowemu przez spadkobiercę. Takim wskazaniem w omawianej sprawie było złożenie w dniu 21 stycznia 2020 r. zeznania SD-3, w którym Skarżąca ujawniła nabycie w wyniku dziedziczenia po zmarłym mężu. DIAS w Rzeszowie uznał, że w sytuacji, gdy na nowo powstał obowiązek podatkowy, „odnowiła się” kompetencja organu podatkowego do wydania decyzji w sprawie podatku od spadków

i darowizn i nie nastąpiło wobec tego przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej podatek od spadków i darowizn z tytułu nabycia w drodze dziedziczenia.

Od ww. rozstrzygnięcia Skarżąca złożyła skargę do WSA w Rzeszowie, wnosząc o uchylenie decyzji obu instancji i umorzenie postępowania. Zdaniem Skarżącej, zobowiązanie podatkowe przedawniło się na podstawie art. 68 § 2 pkt. 1 Ordynacji podatkowej, tj. z dniem 31 grudnia 2015 r.. Nie było więc podstaw do wydania zaskarżonej decyzji DIAS w Rzeszowie.

WSA w Rzeszowie wyrokiem z dnia 3 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 466/20) oddalił skargę podatniczki. W uzasadnieniu do ww. rozstrzygnięcia sąd pierwszej instancji wskazał, że złożenie zeznania (deklaracji podatkowej) organowi podatkowemu, a więc wykazanie nabycia w wyniku dziedziczenia jest klasycznym przejawem „*powołania się przez podatnika*” na zdarzenia wskazane w tym dokumencie. Zdaniem WSA w Rzeszowie ustawodawca nie określił granic temporalnych stosowania art. 6 ust. 4 upsid. Niezależnie więc od tego, jaki okres upłynął od przyjęcia spadku, to jest od daty powstania obowiązku podatkowego (pierwotnego momentu powstania), jeżeli spadkobierca nie wykonał obowiązku zgłoszenia do opodatkowania (poprzez złożenie zeznania podatkowego), dochodzi do powstania nowego stanu prawnego, o ile podatnik powoła się przed organem podatkowym na fakt nabycia. Ostatecznie, sąd uznał, że nie zachodzą przesłanki uzasadniające umorzenie postępowania podatkowego, ponieważ nie nastąpiło przedawnienie prawa do wydania Skarżącej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego

w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia praw w drodze spadkobrania, w rozumieniu art. 68 Ordynacji podatkowej.

2. Uzasadnienie podstaw kasacyjnych

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w wyroku WSA w Rzeszowie naruszenie prawa, skutkujące negatywnie w sferze praw obywatelskich Skarżącej, postanowił wywieść skargę kasacyjną do NSA od rozstrzygnięcia sądu pierwszej instancji, jakie zapadło w niniejszej sprawie.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zaskarżony wyrok WSA w Rzeszowie powinien zostać wyeliminowany z obrotu prawnego, z następujących powodów.

2.1 Naruszenie przepisów prawa materialnego, o którym mowa w art. 174 pkt 1 ppsa

Pojęcie „powołania się przez podatnika” na fakt nabycia

W niniejszej sprawie istota sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy na skutek złożenia przez Skarżącą w dniu 21 stycznia 2020 r. zeznania podatkowego SD-3

dotyczącego nabycia spadku po zmarłym w dniu 20 czerwca 2009 r. mężu Skarżącej, stwierdzonego postanowieniem Sądu Rejonowego w Rzeszowie, Wydział I Cywilny, z dnia 21 kwietnia 2010 r. (sygn. I Ns 407/10), które stało się prawomocne z dniem 17 maja 2010 r., **doszło do odnowienia się momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku w rozumieniu art. 6 ust. 4 *in fine* upsid.**

Art. 6 upsid precyzuje moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. W przypadku nabycia w drodze dziedziczenia obowiązek podatkowy powstaje, co do zasady, z chwilą przyjęcia spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 upsid).

Jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia (art. 6 ust. 4 zdanie 1 upsid).

W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia (art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid).

W pierwszym przypadku, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1 upsid ustawodawca łączy moment powstania obowiązku podatkowego z chwilą przyjęcia spadku. Na gruncie podatkowym termin „*przyjęcie spadku*” ma to samo znaczenie, co w prawie cywilnym. Zgodnie z art. 1012 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (aktualny Dz. U. z 2020 r. poz. 1740, z późn. zm. – dalej: „*kc*”) spadkobierca może bądź przyjąć spadek bez ograniczenia odpowiedzialności za długi (przyjęcie proste), bądź przyjąć spadek z ograniczeniem tej odpowiedzialności (przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza), bądź też spadek odrzucić. Spadkobierca staje się spadkobiercą definitywnym dopiero z chwilą złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku bądź z upływem 6-miesięcznego terminu na złożenie takiego oświadczenia (art. 1015 *kc*).

W przypadku powstania obowiązku podatkowego, na podstawie art. 6 ust. 1 upsid, podatnik ma obowiązek złożenia zeznania podatkowego SD-3. Stosownie bowiem do treści art. 17a ust. 1 upsid, podatnicy podatku są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2, złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru (zeznanie SD-3). Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Obowiązek składania zeznań podatkowych nie dotyczy przypadków, w których podatek jest pobierany przez płatnika (art. 17a ust. 2 upsid).

Omawiany art. 6 ust. 1 upsid odnosi się *stricte* do nabycia własności określonych przedmiotów tytułem dziedziczenia. Co istotne, obowiązek podatkowy może powstać także w oparciu o regulację, wynikającą z art. 6 ust. 4 upsid (zdanie 1 i zdanie 2). Przepis ten dotyczy nabycia własności rzeczy i praw majątkowych na podstawie wszystkich zdarzeń i czynności prawnych objętych zakresem przedmiotowym upsid, w tym także przypadku dziedziczenia. Ponadto, powstanie obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 upsid, dotyczy nabycia niezgłoszonego do opodatkowania.

Zatem, na podstawie art. 6 ust. 4 zdanie 1 upsid, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma. Jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku więc, gdy nie doszło do zgłoszenia do opodatkowania nabycia spadku, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku.

Natomiast w myśl art. 6 ust. 4 upsid zdanie 2, w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Odnosząc powyższe do okoliczności niniejszej sprawy, stwierdzić należy, że WSA w Rzeszowie w zaskarżonym wyroku uznał, że pierwotnie obowiązek podatkowy wobec Skarżącej w wyniku dziedziczenia po mężu [imię] zmarłym dnia 20 czerwca 2009 r. powstał na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 upsid, z dniem 20 grudnia 2010 r. (tj. z dniem przyjęcia spadku, a więc na skutek upływu 6 miesięcznego terminu do złożenia oświadczenia o przyjęciu bądź o odrzuceniu spadku). Wówczas, zgodnie z art. 17a ust. 1 upsid, na Skarżącej spoczywał obowiązek złożenia, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru SD-3, czego Skarżąca nie uczyniła (k. 48).

Niemniej jednak w związku z brakiem zgłoszenia przez Skarżącą nabycia spadku do opodatkowania i wydaniem przez Sąd Rejonowy w dniu 21 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I Ns 407/10) postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku po zmarłym [imię] z chwilą uprawomocnienia się ww. postanowienia, tj. z dniem 17 maja 2010 r. doszło do odnowienia (modyfikacji) momentu powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 zdanie 1 upsid.

Następnie, zdaniem WSA w Rzeszowie, wskutek powołania się przez Skarżącą na fakt nabycia spadku przed organem podatkowym w związku ze złożeniem w dniu 21 stycznia 2020 r. zeznania podatkowego SD-3 nastąpiło ustalenie na nowo momentu powstania obowiązku podatkowego w myśl art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid. Sąd pierwszej

instancji uznał,
że samo złożenie zeznania (deklaracji podatkowej) organowi podatkowemu, a więc wykazanie nabycia w wyniku dziedziczenia jest klasycznym przejawem „*powołania się podatnika*” na zdarzenia wskazane w tym dokumencie, jeżeli nie toczyło się wobec podatnika postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku (k. 50).

Z wyżej przedstawioną, niewątpliwie rozszerzającą wykładnią art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid, nie sposób się zgodzić. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, skoro powołana regulacja stwarza możliwość wymierzenia podatku po upływie okresu przedawnienia, należy traktować ją jako wyjątek od zasady, że podatek może być wymierzony tylko do upływu terminu przedawnienia, i w związku z tym ww. przepis powinien być interpretowany ściśle.

Przez „*powołanie się*”, o którym mowa w art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid, należy więc rozumieć świadome działanie podatnika, który powołuje się na fakt nabycia, ale z zamiarem wykazania czegoś przed organem podatkowym (organem kontroli podatkowej), osiągnięcia określonego skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym lub kontrolnym, kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających. Innymi słowy, „*powołanie się*” oznacza wskazanie, odwołanie się do czegoś w celu wykazania zasadności własnego stanowiska, tezy. Skoro okoliczność „*powołania się*” powoduje skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego, to należy uznać, że odnosi się do sytuacji, gdy podatnik ujawnia fakt nabycia w celu uniknięcia obciążenia innym podatkiem.

Takie rozumienie pojęcia „*powołanie się*” prezentowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych – por. wyroki NSA z dnia 13 września 1988 r. (sygn. akt SA/Kr 664/88), z dnia 10 grudnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 2490/13), nieprawomocne wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 465/20 oraz I SA/Rz 467/20), a także wyroki NSA z 14 maja 2015 r. (sygn. akt II FSK 790/13) oraz z dnia 13 lutego 2013 r. (sygn. akt II FSK 1344/11) i powołane tam orzecznictwo wydane w sprawach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych.

Za zaprezentowaną wykładnią art. 6 ust. 4 zdanie 2 upsid przemawiają także okoliczności, na tle których rozwiązanie to zostało przyjęte do upsid. Początkowo przepis odnosił się wyłącznie do nabycia w drodze darowizny. Miał on dawać możliwość opodatkowania darowizny, co do której przedawniło się w świetle art. 7 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27 poz. 111, z późn. zm.) prawo wymiaru podatku, a na którą to darowiznę powoływano się jako na źródło przychodów

w postępowaniu dotyczącym opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych – tak też NSA w wyroku z dnia 13 września 1988 r. (sygn. akt SA/Kr 664/88). Przepis ten został

zmieniony na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 222 poz. 1629) i aktualnie odnosi się ogólnie do nabycia, które uprzednio nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Nie sposób jednak uznać, że ustawodawca zamierzał powiązać powstanie obowiązku podatkowego z faktem jakiegokolwiek powołania się przez podatnika na fakt nabycia.

Również Trybunał Konstytucyjny (dalej: „TK lub Trybunał”) w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt P 41/10), który zapadł w odniesieniu do podobnej regulacji zawartej w ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 – dalej: „ustawa o PCC”), stwierdził, że „(...) celem ustawy nowelizującej z 2006 r. było przede wszystkim zminimalizowanie negatywnej praktyki powoływania się podatników w trakcie postępowania dotyczącego nieujawnionych dochodów na zawarte umowy pożyczki (zob. Biuletyn z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 1100/V kadencja z 20 września 2006 r. oraz nr 1119/V kadencja z 21 września 2006 r.). Niejednokrotnie bowiem okazywało się, że w toku takich postępowań, podatnicy – uzasadniając pochodzenie ujawnionych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej zasobów majątkowych – powoływali się na zawarte w przeszłości umowy cywilnoprawne, na podstawie których mieli otrzymywać określone środki finansowe. Dzięki temu podatnicy ci unikali zapłaty podatku według stawki określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), mającej zastosowanie dla dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach (w wysokości 75% dochodu), płacąc podatek od czynności cywilnoprawnych według podstawowej stawki podatku (2% wartości czynności cywilnoprawnej wraz z odsetkami)”.

Co także istotne, w ww. wyroku TK powołał się na wyjaśnienia Ministra Finansów przedstawione w toku postępowania zainicjowanego pytaniem prawnym WSA w Warszawie (sygn. akt P 41/10), z których wynika że **dobrowolne złożenie deklaracji oraz zapłata podatku nie stanowi „powołania się” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o PCC.**

W konsekwencji TK przyjął, że powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o PCC może nastąpić, tylko kiedy podatnik powoła się na dokonanie niezgłoszonej do opodatkowania czynności cywilnoprawnej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej albo postępowania kontrolnego. Trybunał uznał zaprezentowaną przez Ministra Finansów wykładnię przepisu ustawy o PCC, jako stosowaną i utrwaloną w praktyce organów podatkowych. Jednocześnie wskazał, że odstępianie od niej w przyszłości musi być oceniane w perspektywie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa

wynikającej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja”).

Reasumując, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym nie sposób uznać, że samo złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3 w czasie, w którym *nota bene* nie był już do tego zobowiązany, jest równoznaczne z „powołaniem się podatnika” w rozumieniu przepisu art. 6 ust. 4 *in fine* upsid na fakt nabycia. Innymi słowy, dobrowolne złożenie zeznania podatkowego, po upływie ustawowych terminów do złożenia zeznania, nie może być uznane za „powołanie się przez podatnika” na fakt nabycia, które skutkuje na nowo ustaleniem momentu powstania obowiązku podatkowego.

Niestety takiej wykładni nie dokonał, zarówno WSA w Rzeszowie, jak i organy na etapie postępowania podatkowego, co w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich stanowiło naruszenie art. 151 ppsa w zw. z art. 6 ust. 4 upsid.

Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej w podatku od spadków i darowizn

W przedmiotowej sprawie, WSA w Rzeszowie błędnie uznał, w ślad za organami podatkowymi, że nie nastąpiło przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia przez Skarżącą spadku po zmarłym mężu.

Zgodnie z art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona **po upływie 3 lat**, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Stosownie zaś do treści art. 68 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli **podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego**, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona **po upływie 5 lat**, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W tym kontekście po pierwsze wskazać należy, że zgodnie z poglądem prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych **obowiązek złożenia zeznania, o którym mowa w art. 17a ust. 1 upsid dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art. 6 ust. 1 upsid. Brak natomiast takiego obowiązku w razie odnowienia obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 upsid.** Przepis ten reguluje bowiem tylko moment powstania obowiązku podatkowego na nowo wskutek zaistnienia innego zdarzenia

niż to, które wcześniej taki obowiązek kreowało. Tym samym, w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 upsid nie ma zastosowania 5-letni termin przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, gdyż art. 6 ust. 4 upsid nie jest przepisem, który nakładałby na podatnika ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego – por. wyroki NSA z dnia 17 lipca 2015 r. (sygn. II FSK 1485/13), z dnia 6 października 2017 r. (sygn. II FSK 2366/15), z dnia 19 września 2017 r. (sygn. II FSK 2120/15), z dnia 17 lipca 2015 r., (sygn. II FSK 1485/13), a także prawomocny wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020 r. (sygn. akt I SA/Lu 435/19).

Z powyższego wynika, że odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 upsid nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego SD-3.

Tymczasem WSA w Rzeszowie, uznał, że przy określeniu na nowo momentu powstania obowiązku podatkowego wskutek wystąpienia przesłanek z art. 6 ust. 4 upsid, w terminie otwartym do wydania decyzji ustalającej, stosownie do art. 68 § 2, istnieje wynikający

z art. 17a ust. 1 upsid obowiązek złożenia zeznania podatkowego. Taki obowiązek zaś – zdaniem sądu pierwszej instancji – nie ciąży na podatnikach, którzy w pierwotnym terminie przedawnienia prawa do wydania przez organ decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe

z tytułu nabycia spadku, nie złożyli takiego zeznania, termin wyekspirował, a następnie doszło do odzycia momentu powstania obowiązku podatkowego (k. 49).

W związku z tym, WSA w Rzeszowie uznał, że skoro w sprawie Skarżącej nabycie spadku nastąpiło 20 czerwca 2009 r., przyjęcie spadku miało miejsce w dniu 20 grudnia 2009 r., a postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku uprawomocniło się z dniem 17 maja 2010 r. (w otwartym terminie do wydania decyzji ustalającej), to miał zastosowanie termin przedawnienia z art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej, który upłynął z dniem 31 grudnia 2015 r. Niemniej jednak upływ tego terminu nie miał znaczenia wobec powołania się przez Skarżącą na nabycie spadku w wyniku złożenia w dniu 21 stycznia 2020 r. zeznania podatkowego SD-3 (k.50).

Taka wykładnia art. 17a ust. 1 upsid w zw. z art. 6 ust. 4 upsid oraz art. 68 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest niezrozumiała i świadczy o profiskalnym podejściu, zmierzającym

do wydłużenia terminów przedawnienia prawa do wydania przez organ decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, należy przyjąć, że w sprawie Skarżącej obowiązek podatkowy uległ odnowieniu na mocy art. 6 ust. 4 zdanie 1 upsid w związku z uprawomocnieniem się postanowienia Sądu Rejonowego w Rzeszowie z dnia 21 kwietnia 2010 r. (sygn. I Ns 407/10) o stwierdzeniu nabycia spadku z dniem 17 maja 2010 r. W tym czasie organ miał kompetencję do ustalenia zobowiązania podatkowego Skarżącej.

Dodatkowo wskazać należy, że w świetle art. 84 ust. 1 Ordynacji podatkowej sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. Z powyższego wynika, że organ mógł tą drogą uzyskać z urzędu informację o wydaniu prawomocnego postanowienia stwierdzającego nabycie spadku przez Skarżącą. W tym kontekście wskazać należy, że znajdujące

się w aktach sprawy (k.5) pismo NUS w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2020 r. wskazuje wyłącznie na okoliczność, że postanowienie Sądu Rejonowego w Rzeszowie z dnia 21 kwietnia 2010 r. (sygn. I Ns 407/10) o stwierdzeniu nabycia spadku przez Skarżącą wpłynęło do organu w dniu 21 stycznia 2020 r. wraz z zeznaniem SD-3. Nie wynika z niego wprost, że ww. postanowienie spadkowe nie zostało przekazane do organu w trybie art. 84 ust. 1 Ordynacji podatkowej.

Reasumując należy uznać, że skoro w sprawie Skarżącej obowiązek podatkowy uległ odnowieniu z dniem uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (tj. w dniu 17 maja 2010 r.), to termin do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego zaczął biec z dniem 31 grudnia 2010 r. Niemniej jednak, z uwagi na to, że obowiązek złożenia zeznania, o którym mowa w art. 17a ust. 1 upsid, nie dotyczy sytuacji określonych w art. 6 ust. 4 upsid, to nie mógł mieć zastosowania 5-letni termin z art. 68 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, lecz termin 3-letni, o którym mowa w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ponadto mając na uwadze argumentację, zgodnie z którą złożenie zeznania podatkowego SD-3 przez Skarżącą w dniu 21 stycznia 2020 r., nie może być uznane za „powołanie się przez podatnika” na fakt nabycia w rozumieniu art. 6 ust. 4 upsid, które skutkuje na nowo ustaleniem momentu powstania obowiązku podatkowego (szerzej w pkt 2.1 cz. I niniejszej skargi), należy uznać, że doręczenie przez NUS w Rzeszowie decyzji ustalającej w dniu 23 stycznia 2020 r. nastąpiło już po upływie terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. W konsekwencji WSA w Rzeszowie powinien był wyeliminować rozstrzygnięcia organów podatkowych, jakie

zapadły w sprawie Skarżącej. A skoro tego nie uczynił, to dopuścił się naruszenia art. 151 ppsa w zw. z art. 68 § 1 i § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej i w zw. z art. 6 ust. 4 upsid oraz art. 17a ust. 1 upsid.

2.2 Naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, o którym mowa w art. 174 pkt 2 ppsa

Zgodnie z art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

Umorzenie, o którym mowa w ww. przepisie ma charakter bezwzględnie obowiązujący (tzw. umorzenie obligatoryjne). Należy zauważyć, że obligatoryjną przesłanką do umorzenia postępowania podatkowego jest bezprzedmiotowość postępowania. W tym zakresie organ podatkowy nie może działać w ramach tzw. uznania administracyjnego. Decyzja taka posiada bowiem wszelkie znamiona tzw. decyzji związanej. Oznacza to, że jeżeli wystąpi bezprzedmiotowość, organ podatkowy musi umorzyć postępowanie podatkowe – tak też L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX 2020.

Z powyższego wynika, że w sprawie Skarżącej DIAS w Rzeszowie powinien był uchylić decyzję NUS w Rzeszowie i umorzyć postępowanie wobec zaistnienia przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn (szersze uzasadnienie w pkt 2.1 cz. II niniejszej skargi). Natomiast WSA w Rzeszowie, kontrolując zgodność z prawem ww. rozstrzygnięć, powinien był zastosować art. 145 § 1 pkt 1 oraz art. 145 § 3 ppsa i wyeliminować z obrotu prawnego obie decyzje organów podatkowych, a po stwierdzeniu podstawy do umorzenia postępowania administracyjnego, powinien był je umorzyć.

Uwagi dodatkowe dot. rozstrzygnięć WSA w Rzeszowie, jakie zapadły w sprawach córek Skarżącej

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich okoliczność złożenia przez Skarżącą w 2020 r. zeznania SD-3, wobec braku takiego obowiązku, i po upływie niemalże 10 lat od daty powstania obowiązku podatkowego na skutek uprawomocnienia się w 2010 r. postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, nie może wywoływać dla niej negatywnych skutków podatkowych. Innymi słowy, zaaprobowanie wykładni przyjętej przez WSA w Rzeszowie w zaskarżonym wyroku byłoby równoznaczne z przyzwoleniem

na zastawienie na obywateli pułapki podatkowej, polegającej na nieuprawnionym wydłużeniu terminów przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn.

Podobny pogląd wyraził również WSA w Rzeszowie rozpoznający w innym składzie analogiczne sprawy podatkowe córek Skarżącej dotyczące nabycia spadku po zmarłym . W wyrokach z dnia 5 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 465/20 oraz I SA/Rz 467/20) WSA w Rzeszowie uznał, że decyzje organów podatkowych zostały doręczone po upływie terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, z tych też względów je uchylił oraz umorzył postępowania administracyjne na podstawie art. 145 § 3 ppsa. Jednocześnie w uzasadnieniu do swych rozstrzygnięć WSA w Rzeszowie wprost wskazał, że nie podziela stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku z dnia 3 listopada 2020 r. (sygn. I SA/Rz 466/20).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich sytuacja, w której wobec spadkobierców po zapadają w tym samym czasie różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych narusza konstytucyjną zasadę równości (art. 32 Konstytucji), a także zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem TK z zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii) – por. wyrok z dnia 18 kwietnia 2000 r. (sygn. akt K 23/99). W innym z orzeczeń Trybunał wyjaśnił, że „(...) zasada równości praw jest stosowana sprawiedliwie wtedy, gdy zakłada równe traktowanie podmiotów takich samych pod względem relewantnej do treści danego uregulowania cechy (...)” – por. wyrok z dnia 23 października 1995 r. (sygn. akt K 4/95).

Natomiast nieodłącznym elementem zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji jest zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. **Ochronie konstytucyjnej podlega nie tylko zaufanie obywateli do litery prawa, ale także do sposobu jego interpretacji przyjmowanego w praktyce stosowania prawa przez organy państwa** – por. wyrok Trybunału z dnia 27 listopada 1997 r. (sygn. U 11/97). Z treści zasady, określonej w art. 2 Konstytucji, wynika nakaz lojalności państwa wobec adresata norm prawnych, który wyraża się w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela – por. np. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. akt K 26/97), z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Także w doktrynie wskazuje się, że jednolitość rozstrzygnięć sądowych jest jedną z najważniejszych wartości wewnętrznych prawa, postrzega się ją jako oznakę pewności

prawa, przejawiającą się w rozstrzygnięciach wydawanych na podstawie norm prawnych – por. L. Leszczyński, *Jednolitość orzecznictwa jako wartość stosowania prawa* (w:) red. M. Grochowski, M. Raczkowski, S. Żółtek *Jednolitość orzecznictwa. Standard – instrumenty* – praktyka, Warszawa 2015. Postulat jednolitości orzecznictwa sądowego eksponuje więc pewność sądowego stosowania prawa.

W tym kontekście, tym bardziej zasadne stało się wywiedzenie skargi kasacyjnej przez Rzecznika Praw Obywatelskich w celu zapewnienia należytej ochrony praw Skarżącej.

3. Termin na złożenie skargi kasacyjnej dla Rzecznika Praw Obywatelskich

Stosownie do treści art. 177 § 1 ppsa skargę kasacyjną wnosi się do sądu, który wydał zaskarżony wyrok lub postanowienie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia stronie odpisu orzeczenia z uzasadnieniem. Zgodnie zaś z art. 177 § 2 zdanie 1 ppsa **termin do wniesienia skargi kasacyjnej dla stron wiąże również prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich**

i Rzecznika Praw Dziecka. Jeżeli jednak orzeczenia nie doręcza się stronie prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich i Rzecznik Praw Dziecka mogą w terminie 30 dni od dnia wydania orzeczenia wystąpić o sporządzenie uzasadnienia orzeczenia i wnieść skargę kasacyjną w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpisu orzeczenia z uzasadnieniem (art. 177 § 2 *in fine* ppsa).

Z powyższego wynika, że w sytuacji, w której Rzecznik nie brał udziału w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji, przysługuje mu prawo wniesienia skargi kasacyjnej od wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny wyroku w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpisu orzeczenia z uzasadnieniem.

W doktrynie podkreśla się, że *„(...) Rzecznik może wnieść skargę kasacyjną w terminie otwartym dla którejkolwiek ze stron postępowania. Chodzi bowiem nie o zgodność wniosku procesowego Rzecznika z interesem strony, która „udziela” Rzecznikowi terminu, ale o uprzedzenie chwili uprawomocnienia się orzeczenia (...)”* – por. G. Heleniak, *Termin do wniesienia skargi kasacyjnej przez Rzecznika Praw Obywatelskich*, ZNSA 2019/5/73-90.

Odnosząc powyższe do okoliczności omawianej sprawy należy wskazać, że z akt sądowych wynika, iż Skarżąca otrzymała odpis wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 466/20) w dniu 10 listopada 2020 r. (k.36). Skarżąca nie złożyła wniosku o sporządzenie uzasadnienia do ww. wyroku. Niemniej jednak taki

wniosek został złożony przez DIAS w Rzeszowie (k.40). Doręczenie organowi odpisu ww. wyroku z uzasadnieniem nastąpiło drogą elektroniczną (*via* ePUAP) w dniu 10 grudnia 2020 r. (k. 54-55).

W związku z tym, że termin do wniesienia skargi kasacyjnej dla stron wiąże również Rzecznika należy uznać, że od tej daty rozpoczął się bieg terminu do złożenia skargi kasacyjnej dla Rzecznika Praw Obywatelskich.

Jednocześnie wyjaśnić należy, że wniosek Skarżącej o podjęcie interwencji procesowej przez Rzecznika wpłynął do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 22 grudnia 2020 r. Tym samym, art. 177 § 2 *in fine* ppsa nie mógł mieć zastosowania.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Maciej Taborowski

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/